

Jaana Kannisto

RAKENNUSALAN KÄÄNNETTY
ARVONLISÄVEROVELVOLLISUUS – KÄYTÄNNÖN OPAS

Liiketalouden koulutusohjelma
2012

RAKENNUSALAN KÄÄNNETTY ARVONLISÄVEROVELVOLLISUUS – KÄYTÄNNÖN OPAS

Kannisto, Jaana
Satakunnan ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma
Joulukuu 2012
Ohjaaja: Suvi Lehtonen
Sivumäärä: 42
Liitteitä: 2

Asiasanat: arvonlisävero, käännetty arvonlisäverovelvollisuus, rakennusala, harmaa talous

Tämän opinnäytetyön aiheena on rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Laki käännetystä arvonlisäverosta tuli voimaan 1.4.2011. Käännetyllä arvonlisäverolla pyritään estämään rakennusosalalla ilmenevää harmaata taloutta, joka vähentää valtion verotuloja huomattavasti. Uudistuksessa on kyse siitä, että palvelun myynnissä ostaja tilittää arvonlisäveron valtiolle myyjän sijaan.

Opinnäytetyö koostuu kahdesta teoriaosasta. Ensimmäinen teoriaosa käsittelee niitä asioita, jotka vaikuttavat käännettyyn arvonlisäveroon ja joiden vuoksi laki on tullut voimaan. Toinen teoriaosa käsittelee käännettyä arvonlisäveroa. Käsittelyn kohteena ovat asiat, jotka pitää ottaa huomioon, kun käännetyn arvonlisäveron kanssa toimii. Teoriaosuuksien jälkeen kerrotaan tutkimuksesta, joka on tehty tätä opinnäytetyötä varten. Tutkimuksen tuloksena syntynyt opas on laitettu liitteeseen, jotta sitä voisi käyttää myös irrallaan opinnäytetyöstä.

Opinnäytetyö on toteutettu kvalitatiivisena tutkimuksena. Tarkoitus oli selvittää, että minkälaisia käytännön tilanteita lakimuutos on aiheuttanut ja tehdä näistä tilanteista opas. Oppaan avulla halutaan antaa vastauksia siihen, miten lakia sovelletaan käytännön tilanteissa. Käytännön tilanteita etsittiin lehtiartikkeleista, koska tilanteita löytyi paljon ja samalla niihin sai myös vastauksen.

Lähteitä työssä on monipuolisesti. Lähteinä on käytetty Arvonlisäverolakia, hallituksen esitystä, aiheesta tehtyä kirjaa, oppikirjoja, lehtiartikkeleita ja luentomateriaaleja. Lähteitä on pyritty käyttämään niin, että teoriaosasta tulisi mahdollisimman selkeä ja eteneminen olisi looginen. Teoriamateriaalin on lisätty kuvia helpottamaan vaikeata aihetta.

Opinnäytetyö pyrkii tuomaan esiin käytännön tilanteita, joita rakennusalan käännetty arvonlisävero tuo mukanaan. Asian ollessa vielä uusi ei voida hakea apua Korkeimman oikeuden ratkaisuksista, koska niitä ei ole vielä. Siksi tällainen opas, joka antaa vastauksia käytännön tilanteisiin, on oiva apu niille, jotka ovat tämän uuden lain kanssa tekemisissä.

REVERSE CHARGE IN VALUE ADDED TAXATION IN THE CONSTRUCTION SECTOR – A PRACTICAL GUIDE

Kannisto, Jaana
Satakunta University of Applied Sciences
Degree programme in Business Administration
December 2012
Supervisor: Lehtonen, Suvi
Number of pages: 42
Appendices: 2

Matter word: value added tax, reverse charge in VAT liability, construction sector, underground economy

The topic of this thesis is reverse charge in value added taxation in the construction sector. Reverse charge in VAT act came into force on April 1, 2011. Reverse charge in VAT is designed to prevent underground economy in the construction sector which reduces government tax revenues significantly. The reform is about the sale of services which the buyer accounts for VAT on the state instead of the seller.

The thesis consists of two theory parts. The first part deals with the issues that affect the reverse charge in VAT and give the reason why the law has come into force. The second part deals with the reverse charge in VAT. Subject to review are the issues that need to be taken into consideration when operating with the reverse charge in VAT. After the theory part, the study which has been prepared for this thesis will be introduced. The guide which was drawn up as a result of this study has been placed in Annex so that it could also be used in isolation from the thesis.

The thesis has been carried out as a qualitative study. The aim was to find out what kind of practical situations the legislative amendment has caused and use these situations as a guide. The guide helps to provide answers as to how the law applies to practical situations. Practical situations were sought from articles because there were so many of them, and at the same time they also provided an answer.

The thesis has a wide range of sources. The source material consisted of the VAT Act, the Government's proposal, a subject-related book, textbooks, magazine articles and lecture material. The aim was to try to use the source material in as clear a manner as possible and in a logical progression. Images were added to the theory part to facilitate the difficult topic.

The thesis aims to bring up practical situations that will be faced with the reverse charge in VAT in the construction sector. The matter is still new so you cannot seek help from the Supreme Court decisions because they have not yet been published. Therefore, a guide that provides answers to practical situations is a great help for those who are dealing with this new law.

SISÄLLYS

| | |
|---|----|
| SYMBOLI- JA TERMILUETTELO | 5 |
| 1 JOHDANTO..... | 6 |
| 1.1 Tutkimus | 7 |
| 2 KÄÄNNETTYYN ARVONLISÄVEROON VAIKUTTAVAT ASIAT | 8 |
| 2.1 Arvonlisävero..... | 8 |
| 2.2 Rakennusala | 8 |
| 2.3 Harmaa talous | 9 |
| 2.3.1 Harmaa talous rakennusosalalla..... | 10 |
| 3 KÄÄNNETTY ARVONLISÄVERO | 11 |
| 3.1 Kiinteistö | 14 |
| 3.2 Rakentamispalvelu..... | 14 |
| 3.3 Ostajan status | 16 |
| 3.3.1 Muutoin kuin satunnaisesti..... | 17 |
| 3.3.2 Omaan lukuun rakentaminen | 18 |
| 3.3.3 Kiinteistön luovutus ennen käyttöä | 18 |
| 3.3.4 Valtio ja kunta ostajina..... | 18 |
| 3.4 Laskutus | 19 |
| 3.5 Ilmoittaminen..... | 20 |
| 3.5.1 Negatiivinen arvonlisävero | 21 |
| 3.6 Kirjanpito | 22 |
| 4 KÄYTÄNNÖN OPAS | 24 |
| 4.1 Kvalitatiivinen tutkimus | 25 |
| 4.2 Tulosten luotettavuus | 25 |
| 4.3 Opas | 27 |
| 5 JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO..... | 28 |
| 6 LOPPUTULOKSEN ARVIOINTI..... | 29 |
| LÄHTEET..... | 31 |
| LIITTEET | |

SYMBOLI- JA TERMILUETTELO

| | |
|-------------------|---|
| Infrarakentaminen | Teknisten perusrakenteiden rakentamista, esimerkiksi teiden, siltojen ja satamien |
| Kuittikauppa | Talousrikos, jossa yritykset tuottavat toisilleen korvausta vastaan kuitteja olemattomista kaupoista tai palveluista. |
| Vähennysoikeus | Arvonlisäverovelvollinen ostaja saa vähentää verollista liiketoimintaansa varten toiselta arvonlisäverovelvolliselta ostamaansa tavaraan tai palveluun sisältyvän arvonlisäveron. |
| Verotili | Menettely, jossa Verohallinnon ylläpitämälle verotilille maksetaan oma-aloitteiset verot, esimerkiksi arvonlisävero ja työnantajasuoritukset. Oma-aloitteiset verot ilmoitetaan kausiveroilmoituksella. |

1 JOHDANTO

1.4.2011 tuli voimaan laki rakentamispalvelujen käännetyistä arvonlisäverosta. Uusi laki muuttaa rakentamispalvelujen myyntien ja ostojen käsittelyä arvonlisäverotuksessa. Suurin muutos on se, että arvonlisäveron tilittää valtiolle myyjän sijasta ostaja. Aiheen ollessa vielä uusi, tiedon löytäminen voi olla hankalaa. Yhtään oikeustapaus ei ole vielä käsitelty ja verohallinnon antamat ohjeet ja aiheeseen liittyvä lainsäädäntö voivat olla vaikeita tulkita. Sen vuoksi tällaiselle opinnäytetyölle, jossa asiaa käsitellään käytännön kautta, on tilausta. Opinnäytetyössäni olen pyrkinyt esittämään asiat mahdollisimman käytännönläheisesti ja lisäämällä kuvia olen pyrkinyt helpottamaan ja selkeyttämään vaikean tekstin ymmärtämistä.

Verohallinto teetti yhteistyössä Suomen Yrittäjien ja Taloushallintoliiton kanssa huhtikuussa 2012 kyselyn, jossa tiedusteltiin yritysten ja tilitoimistojen osaamista soveltaa käännettyä arvonlisäveroa. Yli puolella vastaajista oli ollut vähän tai ei lainkaan ongelmia lain soveltamisen kanssa. Eniten ongelmia oli keväällä 2011, kun laki tuli voimaan. Ongelmallisia asioita ovat olleet rakentamispalvelun, satunnaisuuden, pää- ja sivusuoritteiden sekä kiinteistön määritelmät. (Verohallinnon www-sivut 2012) Näihin edellä mainittuihin ongelmakohtiin olen etsinyt tietoa. Lisäksi tietoa on etsitty käännetyistä arvonlisäveron tärkeimmistä asioista eli niistä asioista, jotka täytyy ottaa huomioon, kun käännetyistä arvonlisäveron kanssa toimitaan.

Opinnäytetyön rakenne on suunniteltu niin, että asia etenisi loogisesti. Aluksi kappaleessa kaksi käsitellään niitä asioita, jotka vaikuttavat rakennusalan käännettyyn arvonlisäveroon eli mikä on saanut aikaan sen, että käännetty arvonlisävero on otettu käyttöön. Kappaleessa kolme käsitellään käännetyistä arvonlisäveron tärkeimmät kohdat eli sellaiset asiat, jotka on otettava huomioon, kun käännetyistä arvonlisäveron kanssa toimitaan. Kappale neljä kertoo, miten opinnäytetyön empiriaosa on tehty eli minkälainen tutkimus on tehty ja ovatko tulokset luotettavia. Lisäksi kappale neljä kertoo sen, onko tutkimus onnistunut. Kappaleet viisi ja kuusi ovat loppupäätelmiä varten. Lähteitä pyritään käyttämään monipuolisesti eli tarkoitus on käyttää lainsäädäntöä, aiheesta tehtyjä teoksia, oppikirjoja, lehtiartikkeleita ja luentomateriaaleja.

1.1 Tutkimus

Tämän opinnäytetyön tutkimusongelma on se, että onko mahdollista kerätä yksien kansien väliin käytännön tilanteita, joita lakiuudistus rakennusalan käännetyistä arvonlisäverosta on aiheuttanut. Tutkimus on tarkoitus toteuttaa niin, että talousalan lehdistä, Tilisanomat ja Verotus-lehti, etsitään artikkeleita, jotka käsittelevät rakennusalan käännettyä arvonlisäveroa. Lisäksi tutkitaan Verohallinnon ohjetta käännetyistä arvonlisäverosta. Näistä materiaaleista etsitään käytännön tilanteita.

Monet talousalan lehdet ovat käsitelleet artikkeleissaan rakennusalan käännettyä arvonlisäveroa. Aihetta on käsitelty laajasti, koska lakiuudistus käsittelee yhtä Suomen suurinta kansantalouselämaa. Tässä työssä lehtiartikkelien määrä on rajattu Tilisanomiin ja Verotus-lehteen. Jos alkaisi etsiä käytännön tilanteita jokaisesta talousalan lehdestä, niin opinnäytetyön aihepiiri laajenisi liian suureksi. Tästä syystä artikkelien määrä on rajattu kahteen lehteen, jotta saataisiin mahdollisimman tiivis paketti ja vältettäisiin mahdollinen toistaminen. Jos tilanteita ei löydy riittävästi lehtiartikkeleista, niin täydennystä voi hakea Verohallinnon ohjeesta, jossa on paljon käytännön tilanteita.

Kun on tutkittu Tilisanomien ja Verotus-lehden artikkeleita ja Verohallinnon ohjetta, niin katsotaan, onko mahdollisia käytännön tilanteita löytynyt. Sen jälkeen pyritään muodostamaan löydetyistä käytännön tilanteista opas, joka antaisi vastauksia rakennusalan käännetyistä arvonlisäveron aiheuttamiin käytännön tilanteisiin. Oppaasta voi olla hyötyä niille, jotka ovat tekemisissä rakennusalan käännetyistä arvonlisäveron kanssa. Jos opas ei onnistu, niin sitten voi todeta aiheen olevan sen verta uusi, että käytännön tilanteita ei ole vielä löytynyt.

Tällä opinnäytetyöllä pyrin vastaamaan seuraaviin kysymyksiin:

- 1) Mistä uudistuksessa on kyse?
- 2) Minkälaisia käytännön tilanteita esiintyy?
- 3) Löytyykö tilanteisiin ratkaisuja?

2 KÄÄNNETTYYN ARVONLISÄVEROON VAIKUTTAVAT ASIAT

2.1 Arvonlisävero

Arvonlisävero eli alv on yleinen kulutusvero, joka kohdistuu lähes kaikkien tavaroiden ja palvelujen kulutukseen. Alv on välillinen vero, joka on tarkoitettu lopullisten kuluttajien maksettavaksi. Veronkantajina ovat verovelvolliset yritykset, jotka sisällyttävät veron määrän myyntihintoihinsa ja tilittävät veron valtiolle. Vero suoritetaan jokaisen tuotanto- ja jakeluketjussa tapahtuneesta myynnistä, mutta jokainen porras suorittaa vain siinä portaassa syntyneen arvonlisäveronmäärän valtiolle. Lopulliseen kuluttajahintaan sisältyy veroa verokannan mukainen määrä, joka on yhtä iso kuin arvonlisistä maksettu vero yhteensä. Veron kertaantuminen on käytännössä estetty vähennysoikeuden avulla. Vähennysoikeudella tarkoitetaan tuotantopanosostoihin sisältyneen veron vähentämistä myynnistä suoritettavasta verosta.

Heinäkuun 1 päivästä 2010 lähtien Suomen yleinen arvonlisäverokanta on 23 prosenttia. Lisäksi käytössä on kaksi alennettua verokantaa eli 9 ja 13 prosenttia ja nollaverokanta. Nollaverokannassa myynti on verotonta, mutta myyjälle palautetaan tuotantopanosostoihin sisältynyt arvonlisävero. Verokanta ilmoitetaan laskettuna verottomasta hinnasta. 13 prosentin arvonlisäverokannan alaisuuteen kuuluvat elintarvikkeet, ravintolaruoka sekä rehu. 9 prosentin arvonlisäverokannan piiriin kuuluvat lääkkeet, kirjat, henkilökuljetukset, majoitus, kulttuuri- ja viihdetilaisuudet, liikuntapalvelut sekä tilatut sanoma- ja aikakauslehdet. (Valtiovarainministeriön [www-sivut](http://www.sivut) 2012)

2.2 Rakennusala

Rakentamisella on iso merkitys Suomen kansantaloudessa. Noin kymmenen prosenttia bruttokansantuotteesta käytetään rakentamiseen. Kansallisvarallisuudesta rakennusten, maa- ja vesirakenteiden sekä rakennetun ympäristön osuus on 70 prosentin luokkaa. Yli 60 prosenttia Suomessa tehdyistä investoinneista on rakentamista. Rakennuskanta uusiutuu noin yhden prosentin verran vuodessa.

Suomi käyttää infrarakentamiseen noin kolme prosenttia bruttokansantuotteesta, mikä on hieman Euroopan keskiarvon yläpuolella, mutta Pohjoismaita selvästi vähemmän. Julkisen sektorin merkitys infrarakentamisessa on hyvin suuri. Julkisen talouden tarve vakauttaa vaikuttaa julkisen sektorin investointeihin. Tämän vuoksi hankkeiden käynnistämispäätöksiin liittyy epävarmuutta.

Rakentamisen merkitys työllistäjänä on iso. Rakennusalan työllisten määrä oli vuonna 2010 keskimäärin 175 000, joista 61 000 oli talonrakennuksen työllistämiä, 20 000 maa- ja vesirakentamisen alaisuudessa ja 91 000 erikoistuneen rakennustoiminnan palveluksessa. Ulkomaalaisten työntekijöiden määrä on kaksinkertaistunut Suomessa talonrakennusosalalla. Arvioiden mukaan ulkomaalaisia olisi talonrakentamisessa 25 000–30 000. Vuonna 2010 talonrakennusurakoitsijoiden omista työntekijöistä oli vain kaksi prosenttia ulkomaalaisia työntekijöitä, kun vastaava luku vuonna 2007 oli puolitoista prosenttia. Sen sijaan aliurakoitsijoiden työntekijöistä ja vuokratyöntekijöistä 21 prosenttia oli ulkomaalaisia. (Rakennuslehden www-sivut 2012)

Verohallinnon arvion mukaan rakennusosalalla toimii 61 500 yritystä, joista on osakeyhtiöitä 27 000 ja henkilöyhtiöitä 35 000. Yhteensä käännetyin arvonlisäveron piirissä toimii arviolta 70 000–80 000 yritystä. Joukossa on myös alkutuottajia sekä yhteensä 10 000–20 000 muita kuin rakennusosalalla toimivia verovelvollisia. (Taipalus 2011, 358)

2.3 Harmaa talous

Harmaata taloutta esiintyy tyypillisesti työvoimavaltaisilla toimialoilla, kuten rakennusosalalla, majoitus- ja ravitsemisalalla ja kuljetusosalalla. Tyypillisiä ilmenemismuotoja ovat pimeiden palkkojen maksaminen, kuittikauppa, pimeät yrittäjätulot ja lyhyen elinkaaren yritysten käyttö verojen välttämiseksi. Harmaata taloutta esiintyy myös kansainvälisessä kaupassa ja sijoitustoiminnassa.

Harmaan talouden yleisyydestä on esitetty monenlaisia arvioita. Arviointia vaikeuttaa se, että harmaa talous on suurelta osin piilorikollisuutta, josta vain osa tulee viranomaisten tietoon. 16.6.2010 ilmestyneessä eduskunnan tarkastusvaliokunnan tilaamassa tutkimuksessa arvioidaan harmaan talouden laajuutta. Tutkimuksessa käsi-

teltiin harmaan talouden ilmiöitä sijoitustoiminnan, kansainvälisen tavarakaupan ja kotimaisen harmaan talouden ydinalueiden, eli rakennustoimialan, majoitus- ja ravitsemistoimialan ja kuljetustoimialan näkökulmasta. Tutkimuksessa esitettyjen arvioiden mukaan harmaan talouden määrä olisi verotarkastuksiin perustuvalla laskentamenetelmällä 10–14 miljardia euroa vuonna 2008, mikä vastaa 5,5–7,5 prosenttia bruttokansantuotteesta. Tämä tarkoittaa 4-6 miljardin euron vuosittaisia verojen ja maksujen menetyksiä. (Verohallinnon www-sivut 2012)

2.3.1 Harmaa talous rakennusalalla

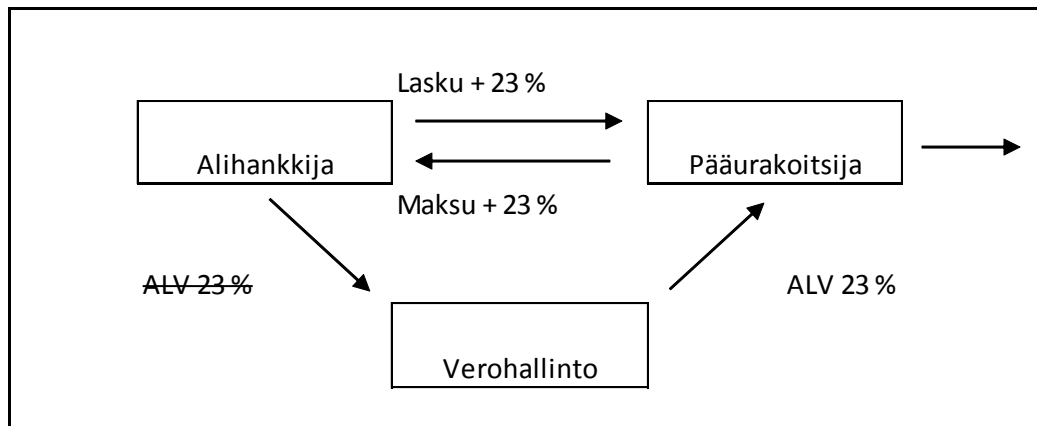
Talousrikollisuus ja harmaa talous aiheuttavat Suomessa vuositasolla vahinkoa huomattavasti. Harmaan talouden määrä rakennusalalla on kääntynyt viime vuosina kasvuun. Rakennusalan talousrikokset ovat iso ja resursseja kuluttava haaste niin Verohallinnolle, poliisille kuin tuomioistuinlaitokselle.

Verohallinto aloitti vuonna 2008 Raksa-valvontahankkeen, jolla pyrittiin torjumaan harmaata taloutta ja lisäämään kilpailuneutraliteettia. Tarkastuksen kohteet ovat painottuneet urakkaketjujen alapäähän. Tulokset osoittavat, että 35 prosentissa tarkastetuista yrityksistä esiintyi harmaata taloutta. Onnistunut kohdevalinta on tuonut esiin keskimääräistä enemmän harmaata taloutta. Yleisin virhe harmaan talouden yrityksissä on vääränsisältöisten laskujen eli tekaistujen kuittien käyttö, joilla pyritään hyödyntämään aiheettomia arvonnlisäverovähennyksiä.

Ammattimaisessa rakentamisessa harmaa talous yhdistetään usein pitkiin aliurakointiketjuihin. Aliurakointi tuo tarvittavaa joustavuutta rakennustoiminnassa. Pääurakoitsijat eivät aina tiedä ketjun lopussa työskenteleviä henkilöitä. Pitkissä aliurakointiketjuissa on mahdollista aliurakoitsijan jättää maksamatta arvonnlisäverot, vaikka pääurakoitsija vähentää aliurakoitsijan laskuttamat arvonnlisäverot omassa verotuksessaan. Osa arvonnlisäverosta jää maksamatta valtiolle. Velvoitteiden laiminlyönti vääristää myös alan kilpailua. (Hallituksen esitys 41/2010)

Alla olevassa kuvassa (Kuva 1) on esitetty se, miten harmaa talous esiintyy rakennusalalla. Usein kyseessä on alihankkijan arvonnlisäveron maksamatta jättäminen, kun taas pääurakoitsija vähentää arvonnlisäveron omassa verotuksessaan. Tällöin val-

tiolta jää saamatta verotuloja. Jotta tällaisia tilanteita ei enää tulisi, niin sen vuoksi rakennuslalla otettiin käyttöön käännetty arvonlisävero.



Kuva 1. Harmaa talous rakennuslalla (Räty 2011)

3 KÄÄNNETTY ARVONLISÄVERO

Laki rakentamispalvelujen käännetystä arvonlisäverosta tuli voimaan 1.4.2011. Uusi lainsäädäntö muuttaa huomattavasti rakentamispalvelujen myyntien ja ostojen käsittelyä arvonlisäverotuksessa. Keskeisin muutos on se, että arvonlisäveron suoritusvelvollisuus siirtyy jatkossa myyjältä ostajalle. Käännetty arvonlisäverovelvollisuus tulee voimaan, jos kaksi perusehtoa täyttyy:

1. Palvelu on kiinteistöön kohdistuvaa rakentamispalvelua tai työvoiman vuokrausta kiinteistöön kohdistuvan rakentamispalvelun vuoksi.
 2. Ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalvelua tai vuokraa työvoimaa rakentamispalvelua varten tai suorittaa laissa tarkoitettuja kiinteistön luovutuksia.
- (Rakennusteollisuuden www-sivut 2012)

Käännetyn arvonlisäveron alainen myynti on verollinen myynti. Käännettyä verovelvollisuutta sovellettaessa myynnistä suoritettavan veron maksaa myyjän puolesta ostaja. Tällöin myyjä laatii myyntilaskun ilman arvonlisäveroa ja ostaja laskee ostohinnan päälle myynnistä suoritettavan arvonlisäveron ostoon soveltuvalla verokannalla, joka rakentamispalveluissa on 23 %. Tämän jälkeen ostaja ilmoittaa saadun arvonlisäveron määrän omalla kausiveroilmoituksella ostojen verona. Ja jos rakentamis-

palvelua koskeva hankinta tulee ostajalle vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, veron määrä saadaan sisällyttää kohdekuukauden vähennettäviin veroihin. (Tannila & Auranen 2011, 21–22)

Jos rakentamispalvelujen myyjä on sellainen elinkeinonharjoittaja, jonka tilikauden liikevaihto, myynti mukaan lukien, olisi enintään 8 500 euroa, eli vähäisen liiketoiminnan raja ei ylittyisi, eikä elinkeinonharjoittaja ole vapaaehtoisesti hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi, ostajan ei tule suorittaa hankinnasta käännettyä veroa vaikka olisikin käännetyn verovelvollisuuden statuksen omaava. Näin ollen ostettaessa rakentamispalveluja pienemmiltä toimijoilta on hyvä tarkistaa, onko myyjä merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Tämän tarkistuksen voi tehdä YTJ-järjestelmästä. (Tannila & Auranen 2011, 43–44)

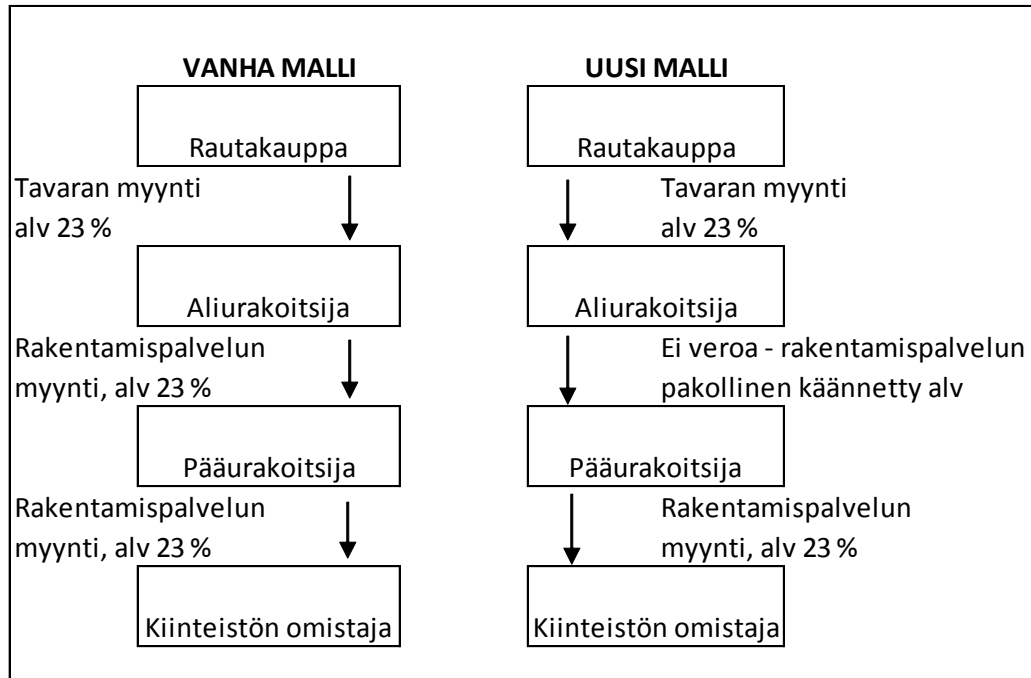
Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus on niin sanottua pakottavaa oikeutta. Lakia on sovellettava, jos edellytykset täyttyvät. Myyjä ei voi laskuttaa arvonlisäveron ”vanhalla tavalla” eli lähettämällä verollisen laskun, jos kyseessä on rakentamispalvelun myynnistä ja ostaja harjoittaa säännöllisesti rakentamispalvelun myyntiä. Lain pakottavuuden vuoksi myyjä ja ostaja eivät voi sopia, että käännetty arvonlisävero sivuutetaan ja myyjä laskuttaa rakentamispalvelun verollisena normaaliin tapaan. (Ojala 2011, 62)

Pää- ja sivusuorite liittyvät myös käännetyn arvonlisäveron alaisuuteen. Jos myydään sekä tavaraa että palvelua tai myydään kahta erilaista palvelua, joudutaan tilanteeseen, jossa täytyy miettiä myös rakennusalan käännetyn arvonlisäveron kohdalla, että onko kyseessä yksi vai kaksi myyntiä. Koska liiketoimia ja tilanteita on monenlaisia, niin ei pystytä antamaan yhtä tyhjentävää vastausta, joka soveltuisi kaikkiin tapauksiin. Tapauskohtaisessa arvioinnissa voidaan käyttää apuna oikeuskäytännössä syntyneitä vastaaviin tilanteisiin liittyviä periaatteita:

- Jos myydään sekä tavaraa että palvelua ja palvelun osuudella on laajuus, kustannus ja kesto huomioon ottaen suuri merkitys, kyseessä on kokonaisuutena palvelun myynti.
- Jos kyseessä on objektiivisesti katsottuna taloudellinen kokonaisuus, jonka jakaminen olisi keinotekoisia, niin katsotaan kyseessä olevan yksi myynti.

- Laskutustavalla tai hinnoittelulla ei ole väliä, kun arvioidaan, onko kyseessä yksi vai useampi myynti. Vaikka on yksi hinta, niin voi olla kaksi erillistä myyntiä tai jos on kaksi erillistä hintaa, niin voi olla yksi myynti.
- Sillä on merkitystä, mitä asiakkaan on tarkoituksena ostaa. Esimerkiksi onko tarkoituksena objektiivisesti tarkasteltuna ostaa yksi palvelu vai kaksi palvelua. (Verohallinnon ohje 2012)

Alla olevassa esimerkissä (Kuva 2) on esitetty, miten laki rakennusalan käännetystä arvonlisäverovelvollisuudesta vaikuttaa rakennusurakan myynteihin. Vasemmalla puolella on vanha malli, eli toimintatapa, jota käytettiin ennen käännetyn alvin lain voimaantulusta. Vanhassa mallissa jokainen porras laskuttaa alemmaa porrasta normaalilla veromenettelyllä eli lähetettävä lasku on verollinen. Uudessa mallissa aliurakoitsija lähettää pääurakoitsijalle verottoman laskun, koska pääurakoitsijalla on ostaja status, jolloin täytyy käyttää käännettä arvonlisäveroa. Kiinteistön omistaja ei tässä tapauksessa harjoita rakennustoimintaa, joten pääurakoitsija lähettää kiinteistön omistajalle verollisen laskun.



Kuva 2. Arvonlisäverotuksen vanha ja uusi malli rakennusosalalle (Huhtala 2011)

3.1 Kiinteistö

Arvonlisäverotuksessa sovellettava kiinteistön määritelmä poikkeaa sekä yksityisoikeudellisesta että tuloverotuksessa sovellettavasta kiinteistön käsitteestä. Arvonlisäverolain 28 pykälän mukaan arvonlisäverotuksessa kiinteistöllä tarkoitetaan maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa. Kiinteistöllä harjoitettava erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet eivät kuulu kiinteistöön.

Arvonlisäverotuksessa kiinteistöjä ovat myös rakennukset ilman maapohjaa. Maa-alueita ovat kiinteistörekisteriin merkittävät tilat ja tontit, määräalat ja kiinteistön määräosat sekä osuudet yhteisistä alueista. Tilaan kuuluvia vesialueita pidetään myös kiinteistönä. Rakennuksella tarkoitetaan kiinteästi maapohjalle pystytettyä liike-, asuin- tai muussa käytössä olevaa taloa. Jotta kyse olisi rakennuksesta, tulee sillä olla seinät, katto ja kiinteät perustukset. Pysyvinä rakennelmina ovat vakiintuneesti sekä verotus- että oikeuskäytännössä pidetty pysyviksi tarkoitettuja omilla perustuksillaan olevia rakennelmia kuten esimerkiksi katokset, sillat ja laiturit, laajat valaistusverkot, sähkön tai kaasun jakeluverkot, puhelinverkot sekä varastosäiliöt. (Tannila & Auranen 2011, 25–26)

3.2 Rakentamispalvelu

Arvonlisäverolain mukaan rakentamispalvelun myynti on verollista palvelun myyntiä. Rakentamispalvelu on verollista, kohdistui palvelu sitten uuteen urakkasopimuksen perusteella rakennettavaan rakennukseen tai vanhan kiinteistön kohdistuvaan rakennus- ja korjaustyötä sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttamista. Rakentamispalveluina pidetään Arvonlisäverolain 31 §:n mukaan kaikkea kiinteistöön kohdistuvaa rakennus- ja korjaustyötä sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttamista. Rakentamispalveluna pidetään myös edellä mainittuihin liittyvää suunnittelua, valvontaa ja muuta niihin verrattavaa palvelua. Tosin tulee huomata, että sovellettaessa käännettyä arvonlisäveroa suunnittelu, valvonta ja muu niihin rinnastettava palvelu on rajattu rakentamispalvelun määritelmän ulkopuolelle. (Tannila & Auranen 2011, 14)

Hallituksen esityksen 41/2010 mukaan käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan muun muassa seuraavissa palveluissa:

- rakennusalueen pohjatyöt
- kaikenlaisien rakennusten ja rakennelmien rakentaminen, korjausrakentaminen, peruserä- ja entisöintityöt
- rakennusasennustyöt (sähköasennukset, eristystyöt, LVI-asennukset)
- rakentamisen viimeistelytyöt (rakennuspuusepänasennukset, lattian ja seinien päällystys, maalaus ja lasitus)
- rakennuskoneiden vuokraus käyttäjineen
- työvoiman vuokraus edellä mainittuja rakentamispalveluja varten

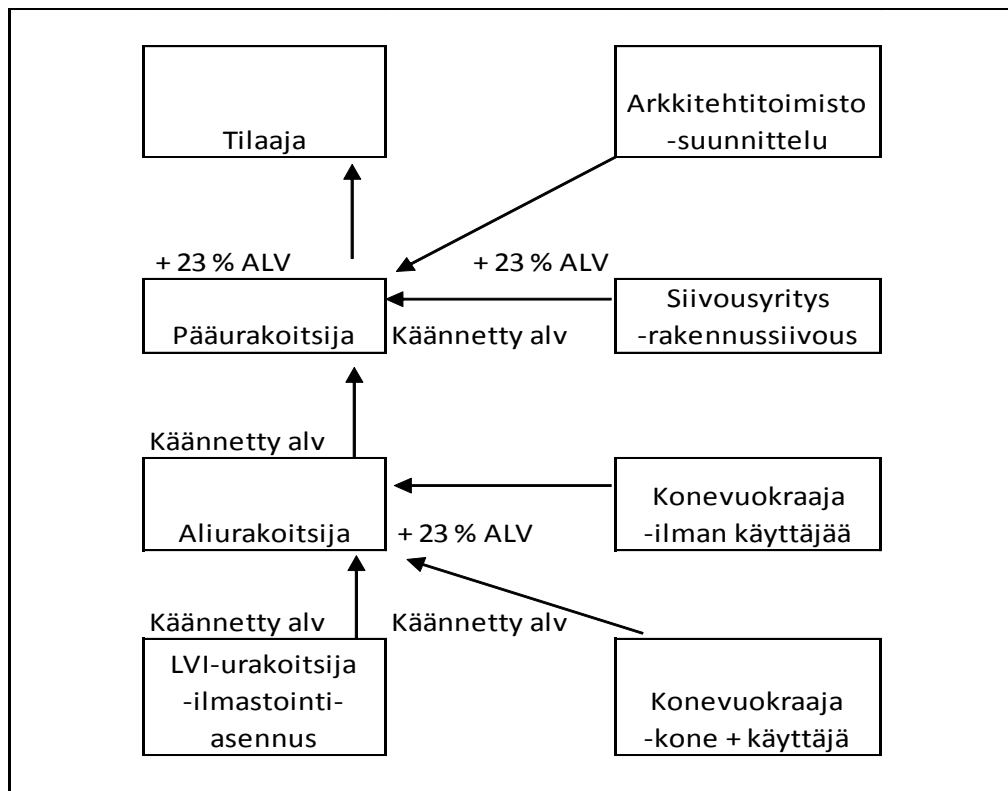
Hallituksen esityksessä käännettyä verovelvollisuutta ei sovellettaisi muun muassa seuraaviin palveluihin:

- viheralueiden istutus ja hoito
- kiinteistöhoitopalveluihin
- arkkitehtipalveluihin, rakennuskonsultointiin, projektinjohtoon
- rakennuskoneiden vuokraukseen ilman kuljettajaa

Käännetty verovelvollisuus koskee vain palvelun myyntiä, ei tavaran myyntiä. Jos rakentamispalveluun sisältyy materiaalia, on kyse yhdestä kokonaisuudesta eli rakentamispalvelun myynnistä. Kun asennus- ja liitännästyöt ovat hyvin kattavat, katsotaan koko toimituksen olevan palvelun myymistä. Näin on kyse, jos myydään asennettuna rakennuselementtejä, ovia ja ikkunoita. Kun tavaran myyntiin liittyy asennus, voivat olosuhteet olla sellaiset, että koko toimitusta pidetään tavaran toimituksena, jolloin ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta. Näin on kyse, jos myydään jääkaappia tai pakastinta ja myyjä toimittaa ja liittää koneet. (Hallituksen esitys 41/2010)

Alla olevassa kuvassa (Kuva 3) on esitetty, miten käännettyä arvonlisäveroa toteutetaan rakennusurakassa. Rakennusurakassa on erilaisia toimijoita ja kuva osoittaa, että ketkä laskuttavat tavallisen arvonlisäverosäännöksen mukaan ja ketä laskuttaa käännetyn arvonlisäveron mukaan. Nuolet osoittavat sen, että ketä laskuttaa mitään tahoa. Aliurakoitsijalla on kolme omaa aliurakoitsijaa. Konevuokraajat laskuttavat joko verollisella tai verottomalla laskulla riippuen siitä, onko käytössä käyttäjä vai ei.

Tilaajalle lähtee arvonlisäverollinen lasku, koska hänellä ei ole statusta, joka vaatisi käännetyyn arvonlisäveron käyttämistä.



Kuva 3. Eri toimijoiden laskutus rakennusurakassa (Tomperi & Keskinen 2011,46)

3.3 Ostajan status

Arvonlisäverolain 8 c pykälän mukaan verovelvollinen 31 §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitettujen rakentamispalvelujen myynnistä sekä työvoiman vuokrauksesta kyseisiä palveluja varten on ostaja, jos

1. ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti myy kyseisiä palveluja tai suorittaa 31 §:n 1 momentin 1 kohdassa tai 33 §:ssä tarkoitettuja kiinteistön luovutuksia
- tai
2. ostaja on sellainen elinkeinonharjoittaja, joka myy kyseisen palvelun 1 kohdassa mainitulle elinkeinonharjoittajalle.

Mitä 1 momentissa säädetään, ei kuitenkaan sovelleta, jos myynti olisi 3 §:ää sovellettaessa veroton. (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501, 8c§)

Käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta sovelletaan aina, kun edellytykset täyttyvät. Myyjän pitää ennen laskuttamista tietää tiettyjä asioita sekä itse palvelusta että sen ostajasta ennen kuin myyjä voi olla varma, että laskutetaan arvonlisävero vai ei. (Rakennusteollisuuden www-sivut 2012) Myyjän on tiedettävä se, että mitä myydään ja kenelle. Ostajan puolestaan on tiedettävä, että mitä ostetaan ja onko ostajalla itsellään käännettyyn arvonlisäveroon oikeuttava ostajan status. Jos osapuolilla ei ole sama näkemys siitä, miten rakentamispalvelun myynti hoidetaan, niin olennaiseksi nousevat kysymykset siitä, mitä on sovittu ja kumpi kantaa riskin. (Auranen 2011)

Rakentamispalvelun myyntiin yksityishenkilölle ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta. Rakentamispalvelusta laskutetaan verollisella laskulla, kun arvonlisäverollista toimintaa harjoittava yksityishenkilö ostaa rakentamispalvelun yksityiseen kulutukseen. (Verohallinnon ohje 2012)

3.3.1 Muutoin kuin satunnaisesti

Ostajan toiminnan ei tarvitse olla pääsääntöisesti rakennustoimintaa. Käännettyä arvonlisäveroa sovelletaan myös silloin, kun ostaja sivutoimisesti myy kyseisiä palveluja. Yritys, joka muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalveluita, on verovelvollinen kaikesta kyseisten palvelujen hankinnasta toimintaansa. Tämä koskee myös tilanteita, joissa ostettua palvelua ei myydä edelleen. Ostajan pääasiallinen toimiala ja toiminta, rakentamispalvelujen myynnin säännöllisyys sekä palvelusuoritusten määrä ja laajuus vaikuttavat arvioon siitä, että onko ostaja elinkeinonharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalveluja.

Satunnainen rakentaminen tarkoittaa kertaluonteista, tilapäistä, ei toistuvaa tai vähäistä rakentamista, jota ei ole tarkoitettu jatkuvaksi toiminnaksi. Satunnainen rakentaminen arvioidaan tapauskohtaisesti. Rakentamispalvelujen myynnin prosentuaalinen osuus koko liikevaihdosta tai rakentamispalvelujen myynnin euromäärä tilikaudessa eivät sellaisenaan ole ratkaisevia tekijöitä. Rakentamispalvelujen myynnin määrä otetaan huomioon yhtenä tekijänä osana kokonaisarviota. (Verohallinnon ohje 2012)

3.3.2 Omaan lukuun rakentaminen

Käännetty verovelvollisuus tulee sovellettavaksi silloinkin, kun ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka rakentaa tai rakennuttaa hallinnassaan olevalle maa-alueelle rakennuksia tai pysyviä rakennelmia myyntiä varten tai harjoittaa perustajaurakointia eli myy rakentamispalveluja hallinnassaan olevalle yhtiölle. Tällöin puhutaan omaan lukuun rakentamisesta, jolloin arvonlisävero tilitetään oman käytön mukaan. (Tannila & Auranen 2011, 51–52)

Omaan lukuun rakentaminen on verollista toimintaa ja rakennusliikkeen käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden nojalla suorittama vero on rakennusliikkeelle vähennyskelpoinen. Käännetyn verovelvollisuuden käyttäminen ei muuta rakennusliikkeen oman myynnin verotusta tällaisen kohteen osalta mitenkään. Edelleen rakennusliike suorittaa arvonlisäveron rakentamispalvelujen omaan käyttöön ottamista koskevien säännösten perusteella. Oman käytön veron perusteeseen luetaan muiden rakentamisesta aiheutuneiden välittömien ja välillisten kustannusten lisäksi myös ne ostetut palvelut, joihin on sovellettu käännettyä verovelvollisuutta. (Verohallinnon ohje 2012)

3.3.3 Kiinteistön luovutus ennen käyttöä

Ostajan statusta rakentamispalveluja myyvänä tahona arvioitaessa otetaan huomioon myös tilanteet, joissa luovutetaan kiinteistöjä tai peruskorjattuja tiloja ennen niiden käyttöönottoa. Kyse on tilanteesta, jossa uudisrakennus tai peruskorjauksen kohteena ollut rakennus luovutetaan ostajalle ennen kuin se on otettu mihinkään käyttöön. Tällöin arvonlisäverotuksessa myyjän sovellettavaksi tulevat oman käytön säännökset eli rakentamispalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön. (Tannila & Auranen 2011, 53)

3.3.4 Valtio ja kunta ostajina

Valtion katsotaan myyvän rakentamispalvelua satunnaisesti. Näin ollen käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta valtion ostamiin rakentamispalveluihin. (Verohallinnon ohje 2012) Valtion liikelaitokset ja valtion omistamat osakeyhtiöt ovat valtiosta eril-

lisiä verovelvollisia, joten niiden asema rakentamispalvelujen ostajana tarkastellaan itsenäisesti. Mikäli rakentamispalvelua myydään valtion liikelaitokselle tai valtion omistamalle yhtiölle, näiden status rakentamispalvelujen ostajana määräytyy vastaavalla tavalla kuin muidenkin toimijoiden. (Tannila & Auranen 2011,54)

Kuntia tarkastellaan kuntakohtaisesti. Jos yksittäinen kunta tai kuntayhtymä myy rakentamispalveluja ulkopuolisille muutoin kuin satunnaisesti, niin käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan kaikkiin kyseisen kunnan tai kuntayhtymän ostamiin rakentamispalveluihin.(Verohallinnon ohje 2012) Kunnan tulisi tarkastella omaa toimintaansa ja määritellä oma statuksensa rakentamispalveluja myyvänä tahona sekä tiedottaa tästä niitä yhtiöitä, joilta kunta ostaa rakentamispalveluja.

Mikäli kunnan tai kuntayhtymän toimintoja jälkeensä yhtiöitetään ja kunnan rakentamispalveluja koskenut myyntitoiminta siirtyy yhtiöittämisen seurauksena kunnan omistamalle osakeyhtiölle, niin silloin ei ole enää kyse kunnan itsensä harjoittamasta rakentamispalvelujen myynnistä. Yhtiöittämisen seurauksena kunnan oma status rakentamispalvelujen myyjänä muuttuu. Mikäli kunnalle ei enää jää itselleen rakentamispalvelujen myyntiä, yhtiöittämisestä lähtien kunnan ostamiin rakentamispalveluihin ei sovelleta enää käännettyä arvonlisäveroa, vaan ostolaskujen tulee olla verollisia. (Tannila & Auranen 2011, 54–55)

3.4 Laskutus

Rakentamispalvelun myynnin ollessa kyseessä, myyjällä on laskunantovelvollisuus, vaikka ostaja on velvollinen suorittamaan ja ilmoittamaan myynnin veron. Myyjän on selvitettävä, täyttääkö ostaja käännetyn verovelvollisuuden edellytykset.

Jos sovelletaan rakentamispalvelun myyntiin käännettyä verovelvollisuutta, niin myyjä antaa ostajalle laskun, joka sisältää yleiset laskumerkinnät. Laskuun ei kuitenkaan merkitä verokantaa eikä veron määrää. Laskussa tulee olla lisäksi ostajan arvonlisäverotunniste eli suomalaisella ostajalla Y-tunnus ja tieto siitä, että ostaja on veronmaksuvelvollinen. Laskuun tulee merkitä joko ostajan verovelvollisuuden peruste tai viittaus Arvonlisäverolain 8c pykälään tai Euroopan yhteisöjen neuvoston direktiivin 2006/112/EY artiklaan 199.

Jos lasku on virheellinen siten, että myyjä on merkinnyt laskuun veron määrän ja verokannan, niin myyjän on annettava ostajalle uusi lasku, jossa on viittaus alkuperäiseen laskuun. Jos taas yhtiön laskutusjärjestelmästä johtuen myyntilaskuun tulostuu automaattisesti merkintä ”alv 0 % ” silloin, kun arvonlisäveroa ei laskuteta, niin uutta laskua ei tarvitse pyytää. Edellytyksenä on, että laskussa on muut arvonlisäverolain vaatimat laskumerkinnät ja viittaus käännetyin verovelvollisuuden soveltamiseen.

Rakentamispalvelujen ostajalta laskutetut matka- ja majoituskustannukset ovat osa veron perustetta. Kun käännettyä arvonlisäveroa sovelletaan pääsuoritteen myyntiin, niin käännetty verovelvollisuus soveltuu myös matka- ja majoituskustannusveloitukseen. (Verohallinnon ohje 2012)

3.5 Ilmoittaminen

Käännetyin verovelvollisuuden alaiset rakentamispalvelujen myynnit, ostot ja ostoista tilitettävät käännetty vero tulee eritellä omille riveilleen kausiveroilmoituksella. Kausiveroilmoitukseen tulee näin ollen lisää kohtia. Rakentamispalvelujen myyjä ilmoittaa käännetyin verovelvollisuuden alaiset myynnit kohdassa 319 Rakentamispalvelujen myynnit. Ostaja puolestaan ilmoittaa käännetyin verovelvollisuuden alaiset ostot kohdassa 320 Rakentamispalvelun ostot. Tämän lisäksi ostaja laskee rakentamispalvelujen ostoista suoritettavan veron 23 %:n verokannan mukaan ja ilmoittaa sen kohdassa 318 Vero rakentamispalveluiden ostosta. Mikäli hankinta tulee ostajalle vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, käännetyin verovelvollisuuden perusteella suoritettava vero voidaan sisällyttää myös kohtaan 307 Kohdekuukauden vähennettävä vero.

Mikäli rakentamispalvelu käsitellään verollisena myyntinä, myyjä raportoi myynnin veron omalla kausiveroilmoituksella normaalisti kohdassa 301 23 %:n vero. Tällöin ostaja puolestaan raportoi omalla kausiveroilmoituksellaan ainoastaan ostovähennyksen kohdassa 207 Kohdekuukauden vähennettävä vero, jos hankinta tulee ostajalle vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Tällöin rakentamispalvelun myyntiä ei erotella muista verollisista myynneistä. (Tannila & Auranen 2011, 79–80)

Liitteestä yksi (LIITE 1) löytyy kuva kausiveroilmoituksen osasta, jolla ilmoitetaan arvonlisäveron tiedot. Kuvassa ovat kaikki arvonlisäveron ilmoittamiseen tarkoitetut kohdat. Näihin kohtiin arvonlisäverovelvollinen ilmoittaa omasta toiminnasta syntyneen arvonlisäveron määrän. Rakennusalan käännetyn arvonlisäveron ilmoittamiselle on omat kohtansa. Kausiveroilmoituksella ilmoitetaan rakennusalan käännetyn arvonlisäveron alaiset myynnit, ostot ja verojen määrä. Myyjä ilmoittaa kohdassa 319 rakentamispalvelujen myyntien määrän ja ostaja ilmoittaa ostojen määrän kohdassa 320. Ostaja ilmoittaa lisäksi vielä kohdassa 318 rakentamispalvelujen ostoista aiheutuneen veron. Nämä edellä mainitut kohdat on liitteessä huomioitu mustilla laatikoilla, jotta pystyy näkemään, että mitkä kohdat ovat kyseessä.

3.5.1 Negatiivinen arvonlisävero

Rakennusalan käännetty arvonlisävero saattaa aliurakoitsijoiden kohdalla johtaa käytännössä siihen, että kohdekuukauden vähennettävät arvonlisäverot ovat isommat kuin myynnistä suoritettavat arvonlisäverot. Verotilimenettelyssä kohdekuukauden negatiivinen arvonlisävero palautetaan, jos veroja ei ole maksamatta, eikä palauttamiselle ole muita esteitä. Jos verotilillä on erääntyviä työnantajasuorituksia ja muita kausiveroilmoituksella ilmoitettavia veroja, käytetään negatiivinen arvonlisävero näiden maksuun ja mahdollinen erotus palautetaan aliurakoitsijalle. (Verohallinnon ohje 2012)

Rakennusala on ollut veroviranomaisten tehovalvonnan kohteena, joten käytännössä ennen negatiivisen arvonlisäveron hyväksymistä muiden velvoitteiden kuittaamiseen tai palauttamiseen, veroviranomaiset voivat pyytää selvitystä negatiivisen arvonlisäveron muodostumisesta. Negatiivisen arvonlisäveron perusteiden tutkiminen käytännössä voi viivästyttää määrän lukemista verovelvollisen hyväksi ja aiheuttaa epä-tietoisuutta siitä, saadaanko tätä määrää ottaa huomioon työnantajasuorituksia maksettaessa näiden määrää vähentävänä tekijänä. (Tannila & Auranen 2011, 85)

3.6 Kirjanpito

Kirjanpidosta olisi pystyttävä saamaan rakentamispalveluja koskevat erilaiset myynnit ja ostot eriteltyinä, jotta arvonnäköveroraportointi menisi oikein. Yritykset voivat olla toisissa projekteissa pääurakoitsijan asemassa, jolloin myynnit käsitellään verollisina ja ostoihin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Sama yritys voi olla kuitenkin toisessa projektissa aliurakoitsijan asemassa, jolloin myyntilaskujen tuleekin olla verottomia ja arvonnäköveroraportointi on erilainen. Veroton myyntilasku kirjataan omalle myyntitililleen pääkirjanpitoon tai se erotetaan muusta myynnistä omalla alv-koodilla. Vastaavasti käännetyt verovelvollisuuden alaiset ostot tulee eritellä muista ostoista kirjanpidossa joko käyttämällä erillisiä kirjanpidon tilejä tai muuta erottelumenetelmää. (Tannila & Auranen 2011, 83)

Alla olevassa kuvassa (Kuva 4) on esimerkki siitä, miten käännetty arvonnäkövero otetaan huomioon kirjanpidossa. Esimerkistä käy ilmi, minkälaisille tileille kirjaukset menevät ja miten arvonnäkökirjaukset tullaan kirjaamaan. Kuvassa ensin LVI-urakoitsija lähettää laskun aliurakoitsijalle ja esimerkissä näytetään, miten kumpikin osapuoli kirjaa kyseisen laskun. Aliurakoitsijan kohdassa on myös kirjattu lasku, joka on tullut koneen vuokraamisesta. Vuokrauslasku kirjataan käännetyt arvonnäköveron sääntöjen mukaan, koska koneen mukana on ollut käyttäjä. Sen jälkeen aliurakoitsija lähettää laskun pääurakoitsijalle ja nähdään miten kirjaaminen tapahtuu tässä kohtaa.

| | | | | |
|---|--|---|---------------------------------|--|
| LVI-urakoitsija | | | | |
| Lasku aliurakoitsijalle 2000€ (veroton lasku) | | | | |
| | Rakentamispalvelujen myynnit (käännetty alv-velv.) | | | |
| Myyntisaamiset | | | | |
| 2 000 | | | | 2 000 |
| Aliurakoitsija | | | | |
| | Rakentamis- palv. ostot (käännetty alv) | Ostovelat | Hankintojen alv- saamiset | Vero rakentamis- palvelun ostosta |
| Ostolasku LVI- urakoitsijalta | 2 000 | 2 000 | | |
| ALV | | | 460 | 460 |
| Konepalvelun vuokrauslasku | 300 | 300 | | |
| ALV | | | 69 | 69 |
| | | | | |
| | | Rakentamispalvelujen myynnit (käännetty alv- velv.) | | |
| Myyntilasku pää- urakoitsijalle | Myyntisaa- miset | | | |
| | 5 000 | 5 000 | | |

Kuva 4. Käännetty arvonlisävero kirjanpidossa - aliurakoitsijat (Tomperi 2011, 260)

Alla olevassa kuvassa (Kuva 5) on jatkoa kuvalle neljä. Tässä kuvassa pääurakoitsija kirjaa aliurakoitsijalta tullen ostolaskun. Pääurakoitsijalla on lisäksi kirjattu ostolasku rakennussiivousyritykseltä. Siivousyrityksen lasku kirjataan samalla tavalla kuin aliurakoitsijan lasku, koska rakennussiivous kuuluu käännetyyn arvonlisäveron piiriin. Lopuksi on kirjattu tilaajalle lähetetty myyntilasku. Tilaaja laskun pääurakoitsija kirjaa tavallisena myyntinä, koska tilaajalla ei ole ostajan statusta, joka aiheuttaisi käännetyyn arvonlisäveron käyttämisen.

| Pääurakoitsija | | Rakentamis- palv.ostot (käännetty alv) | | Ostovelat | | Hankintojen alv- saamiset | | Vero rakentamis- palvelun ostosta | |
|-------------------|--------|---|--|-------------------------|--|---------------------------------|--|--|--|
| Ostolasku | | | | | | | | | |
| aliurakoitsijalta | 5 000 | | | 5 000 | | | | | |
| ALV | | | | | | 1 150 | | 1 150 | |
| Rakennussiivous | 200 | | | 200 | | | | | |
| ALV | | | | | | 46 | | 46 | |
| | | | | | | | | | |
| | | Myyntisaami- set | | Urakointi- tulot 23% | | Myyntien alv-velka | | | |
| Myyntilasku | | | | | | | | | |
| tilaajalle | 24 600 | | | 20 000 | | 4 600 | | | |

Kuva 5. Käännetty arvonlisävero kirjanpidossa - pääurakoitsija (Tomperi 2011, 260)

4 KÄYTÄNNÖN OPAS

Rakennusallalla otettiin käyttöön 1.4.2011 käännetty arvonlisävero. Käännetyn arvonlisäveron avulla pyritään ehkäisemään rakennusallalla ilmenevää harmaata taloutta. Käännetty arvonlisävero näkyy muutoksina Arvonlisäverolaissa, johon on lisätty omat kohtansa käännetylle arvonlisäverolle. Lakia sovelletaan silloin, kun kyseessä on rakentamispalvelun myynti ja ostaja myy muutoin kuin satunnaisesti rakentamispalvelua. Vaikka käännetystä arvonlisäverosta ei ole vielä oikeuskäytäntöä, niin käytännön tilanteita on ehtinyt jo syntyä. Käytännön tilanteet ovat sellaisia, jotka tulevat esiin työtekohetkellä.

Tässä opinnäytetyössä oli tarkoitus tutkia lehtiartikkeleita ja Verohallinnon ohjetta ja löytää käytännön tilanteita. Näistä käytännön tilanteista piti muodostaa rakennusallan käännetyn arvonlisäveron käytännön opas, joka antaisi vastauksia niille, jotka ovat tekemisissä rakennusallan käännetyn arvonlisäveron kanssa. Tutkimusmenetelmä oli kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus. Tutkimus toteutettiin niin, että etsittiin Tilisanomista ja Verotus-lehdestä artikkeleita, jotka käsittelivät rakennusallan käännettyä arvonlisäveroa. Kun aiheeseen liittyvät artikkelit löydettiin, niin ne luettiin läpi ja etsittiin mahdollisia käytännön tilanteita. Kun käytännön tilanteita löytyi, niin ne kirjattiin ylös. Lehtiartikkelien jälkeen etsittiin vielä täydennystä Verohallinnon ohjees-

ta. Verohallinnon ohjeesta löydettyt käytännön tilanteet kirjattiin myös ylös. Koko ajan oli selvillä, että mistä materiaalista mikäkin kohta oli otettu, koska lopulliseen oppaaseen jäi tieto siitä, että mitä materiaaleja oli käytetty.

4.1 Kvalitatiivinen tutkimus

Lähtökohtana kvalitatiivisessa eli laadullisessa tutkimuksessa on todellisen elämän kuvaaminen. Tähän sisältyy ajatus, että todellisuus on moninainen. Tutkimuksessa on otettava huomioon se, että todellisuutta ei voi jakaa osiin. Tapahtumat muokkaavat samanaikaisesti toinen toisiaan ja onkin mahdollista löytää monenlaisia suhteita. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa pyritään tutkimaan kohdetta mahdollisimman kokonaisvaltaisesti. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 161)

Tämän opinnäytetyön tutkimus on kvalitatiivinen eli laadullinen. Tutkimus toteutettiin niin, että talousalan lehdistä, Tilisanomista ja Verotus-lehdestä, sekä Verohallinnon ohjeesta etsittiin käytännön tilanteita, jotka liittyivät rakennusalan käännettyyn arvonlisäveroon. Tilisanomien artikkeleita oli mukana kaksi ja Verotus-lehden artikkeleita yksi. Käytännön tilanteilla tarkoitetaan sellaisia tilanteita, jotka tulevat esiin arkipäiväisessä elämässä. Kun näitä käytännön tilanteita oli löytynyt, niin nämä käytännön tilanteet muokattiin kysymyksiksi. Kysymykset pyrittiin asettelemaan niin, että niihin pystyisi vastaamaan kyllä tai ei. Lisäksi vastaukset perusteltiin niin, että lukija ymmärtää, miksi vastaus on joko kyllä tai ei. Kysymykset on tummennettu, jotta ne erottuisivat muusta tekstistä ja kysymykset olisi helppo löytää.

4.2 Tulosten luotettavuus

Tutkimuksessa pyritään välttämään virheiden syntymistä, mutta silti tulosten luotettavuus ja pätevyys vaihtelevat. Tämän vuoksi kaikissa tutkimuksissa pyritään arvioimaan tehdyn tutkimuksen luotettavuutta. Tutkimuksen luotettavuuden arvioinnissa voidaan käyttää monia erilaisia mittaus- ja tutkimustapoja.

Tutkimuksen reliaabelius tarkoittaa mittaustulosten toistettavuutta. Mittauksen tai tutkimuksen reliaabelius tarkoittaa siis sen kykyä antaa ei-sattumanvaraisia tuloksia.

Toinen tutkimuksen arviointiin liittyvä käsite on validius eli pätevyys. Validius tarkoittaa mittarin tai tutkimusmenetelmän kykyä mitata juuri sitä, mitä on tarkoituskin mitata. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 231)

Tämän tutkimuksen tekemiseen käytetty materiaali voidaan luokitella luotettavaksi. Tutkimuksessa on käytetty verohallinnon ohjetta, Verotus-lehden ja Tilisanomien artikkeleita. Verotus-lehden ja Tilisanomien artikkeleita kirjoittavat alan asiantuntijat ja heidän artikkeleissa mainitaan, että mihin lakiin, asetukseen tai ohjeeseen artikkeli liittyy. Tosin pitää muistaa se, että nämä alan ammattilaiset eivät ole välttämättä oikeusoppineita, jolloin he eivät tiedä, miten oikeuslaitos suhtautuu kyseiseen asiaan. Artikkelin kirjoittaja voi nähdä asian omalla tavallaan ja antaa artikkelissaan sellaisen tulkinnan, joka ei ole linjassa oikeuslaitoksen kanssa.

Verohallinnon ohje on annettu sen vuoksi, että vaikeissa tilanteissa pystyisi ohjetta katsomalla löytämään vastauksen. Verohallinnon ohje on koostettu Verohallinnon antamista päätöksistä, joten ohjeesta löytyvät asiat niin kuin verottaja ne tulkitsee. Ohjeeseen myös lisätään uusia päätöksiä aina sitä mukaan, kun niitä tehdään. Näin ollen ohje on aina ajan tasalla. Tosin täytyy muistaa, että tuomioistuin ei välttämättä näe asiaa samalla tavalla kuin Verohallinto tehdessään päätöstä oikeustapauksissa.

Tämän tutkimuksen reliaabeliutta voidaan sanoa hyväksi, koska tämä sama tutkimus voidaan tehdä koska vaan ja tulokset olisivat yhtä luotettavia, jos käytettäisiin samoja materiaaleja. Tosin, jos käytettäisiin muita talousalan lehtiä, niin tulos voisi olla toisenlainen, koska eri lehdet saattavat käsitellä asiaa eri näkökannasta. Esimerkiksi rakennusalan omat lehdet käsittelevät asiaa enemmän rakennusalan kannalta ja silloin tulokset olisivat ainakin aivan erilaiset. Ei-sattumanvaraisia tuloksia ei tullut, koska pitäydyttiin talousalan lehdissä ja näissä artikkeleissa näkökanta oli samanlainen. Tutkimuksen validius on myös hyvä, koska tässä työssä on tutkittu rakennusalan käännetyin arvonlisäveron aiheuttamia käytännön tilanteita ja juuri näitä asioita on löytynyt ja näin ollen on mitattu juuri oikeaa asiaa, kun kyseessä oli talousalan lehdet.

4.3 Opas

Tutkimuksessa saatiin aikaiseksi suunniteltu opas. Oppaan onnistumisen mahdollisti se, että lehtiartikkeleista löytyi riittävästi käytännön tilanteita. Verohallinnon ohjeesta löytyi sen verta paljon käytännön tilanteita, että ne täydensivät lehtiartikkeleista löytyneitä kohtia. Tilisanomista löytyi kaksi artikkelia, joissa oli käytännön tilanteita. Ylipäänsä artikkeleita, jotka käsittelisivät käännettyä arvonlisäveroa, ei Tilisanomien arkistoista löytynyt montaa. Verotus-lehden artikkeleita on yksi. Verotus-lehden arkistoista ei löytynyt kuin kaksi artikkelia, jotka käsittelivät rakennusalan käännettyä arvonlisäveroa. Artikkelissa, jota käytin tässä opinnäytetyössä, oli paljon käytännön tilanteita.

Artikkeleiden vähäinen määrä voi selittyä sillä, että aiheesta ei ole olemassa vielä yhtään Korkeimman oikeuden ratkaisua, jonka vuoksi ei uskalleta tehdä tulkintoja, kun ei ole tietoa siitä, että miten oikeuslaitos näkee asiat. Toinen vaikuttava asia voi olla se, että verotuksessa ja taloushallinnossa tapahtuu usein muutoksia ja näin ollen yhden asian perusteelliseen selvittämiseen ei ole riittävästi aikaa, kun muista uudistuksista täytyy myös raportoida lukijoita. Myös se voi aiheuttaa artikkelien vähyyden, että asia on vielä sen verta uusi, että ei tiedetä vielä tarkkaan lakiuudistuksen toimivuutta. Kun aikaa on kulunut muutama vuosi ja ensimmäiset oikeustapaukset julkaistaan, niin silloin myös lehtiartikkelien määrä voi lisääntyä.

Käytännön opas vastaa aika moneen käännetyyn arvonlisäveron alaiseen kysymykseen. Aihealueita on rakentamispalvelusta, laskutuksesta, ostajan statuksesta ja kirjanpidosta. Eniten kysymyksiä on rakentamispalvelusta, koska käännetyyn arvonlisäveron yksi tärkeimmistä asioista on selvittää se, että mitkä toiminnot ovat rakentamispalvelua ja mitkä eivät. Myös ostajan status kerää kysymyksiä, koska myyjälle on tärkeä saada selville, että onko ostajalla status ja laskutetaanko arvonlisäverollisella vai -verottomalla laskulla. Laskutuksesta ja kirjanpidosta kysytään sellaisissa tilanteissa, joissa täytyy saada selville, että miten laskutetaan ja miten kirjataan.

Liitteestä kaksi (LIITE 2) löytyy opas kokonaisuudessaan. Opas on laitettu liitteeksi siitä syystä, että sen löytää helposti, kun se on työn lopussa eikä keskellä. Lisäksi opasta voidaan käyttää irrallaan varsinaisesta opinnäytetyöstä, mikä mahdollistaa op-

paan käytön siinä tarkoituksessa, mihin se on tehty. Oppaan laittaminen liitteeseen palvelee myös alan ammattilaisia, joilla on teoria hallussa ja jotka haluaisivat käyttää vain opasta. Näin alan ammattilaisten ei tarvitse välttämättä lukea koko tekstiä vaan he voivat siirtyä suoraan lukemaan käytännön tilanteita.

Lähteinä tässä työssä ovat olleet kaksi Tilisanomien artikkelia, yksi Verotus-lehden artikkeli ja Verohallinnon ohje. Lähteet löytyvät oppaasta alleviivattuna ja tummennettuna ja kysymykset on listattu lähteiden alapuolella, jotta lukija pystyy näkemään, että mistä materiaalista kyseiset kohdat on otettu. Jokainen kohta on näistä artikkeleissa ja ohjeessa olleesta tekstistä etsitty ja muokattu. Yksikään kohta ei ole otettu milteään usein kysytyt kysymykset-palstalta.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO

Opinnäytetyön teoriaosa on tehty niin, että teoriamateriaalia on kerätty sellaisista käännetyin arvonlisäveron asioista, jotka ovat tärkeitä ja tulevat asian kanssa tekemisissä oleville usein vastaan. Alun perin oli tarkoitus tehdä tämän opinnäytetyön empiriaosa niin, että tilitoimistoihin olisi lähetetty kysely, jonka vastauksista olisi muodostettu tähän työhön kuuluva käytännön opas. Asian osoittautuessa hankalaksi muodostaa sellainen kysely, että siihen olisi voinut vastata onnistuneesti, niin tästä kyselystä luovuttiin. Opinnäytetyön empiriaosa on tehty niin, että talousalan lehdistä ja Verohallinnon ohjeesta etsittiin käytännön tilanteita, joista muodostettiin opas.

Johdannossa esitettiin tutkimusongelma eli onko mahdollista kerätä yksien kansien väliin käytännön tilanteita, joita lakiuudistus rakennusalan käännetyistä arvonlisäverosta on aiheuttanut. Vastaus tähän ongelmaan on se, että on mahdollista ainakin osittain. Tässä tutkimuksessa käytettiin vain neljää lähdemateriaalia, joten tässä työssä ei ollut mahdollista kerätä kaikkia käytännön tilanteita yksien kansien väliin. Työstä haluttiin tehdä tiivis paketti, joten nyt löydetty käytännön tilanteet esittävät asian tiiviisti. Myös mahdollista toistoa haluttiin estää, joten lähdemateriaaleja ei käytetty kaikkia mahdollisia. Mutta kuitenkin käytännön tilanteita löytyi yhdeksän sivun verran ja se on hyvä määrä verrattuna lähdemateriaalien määrään.

Työn johdannossa esitettyihin kysymyksiin opinnäytetyö onnistuu vastaamaan. Uudistuksessa on kyse rakennuslalla käyttöön otetusta käännetyistä arvonlisäverosta, jolla pyritään ehkäisemään rakennuslalla esiintyvää harmaata taloutta. Teoriaosasta löytyy tietoa uudistuksen tärkeimmistä asioista ja myös niistä asioista, jotka ovat vaikuttaneet uudistuksen syntymiseen. Käytännön tilanteita löytyi hyvä määrä, yhdeksän sivun verran. Jos olisi käytetty muita talousalan lehtiä, niin käytännön tilanteita olisi ollut enemmän. Käytännön tilanteisiin löytyi ratkaisuja, koska oppaassa esiintyvät kysymykset on muotoiltu esiin tulleista käytännön tilanteista.

Opinnäytetyön tekeminen onnistui hyvin. Teoriamateriaalia löytyi paljon luotettavista lähteistä. Työn aihe mahdollisti sen, että lähdemateriaaleina voitiin käyttää lainsäädäntöä, Verohallinnon ohjetta, rakennusteollisuuden omia Internet-sivuja ja Valtiovarainministeriön Internet-sivuja. Teosten puolelta löytyy opetuksessa käytettäviä kirjapidonkirjoja sekä rakennusalan käännetyistä arvonlisäverosta tehty teos. Teoriamateriaaleja täydensivät erilaisten koulutusten muistiinpanot ja lehtiartikkelit.

Empiriaosa onnistui myös hyvin. Vaikka alun perin suunniteltu kysely tilitoimistoille ei toteutunut, niin silti empiriaosa pystyttiin tekemään lehtiartikkelien ja Verohallinnon ohjeen avulla. Empiriaosan rakenteen suhteen täytyi miettiä, että miten oppaan voi laittaa työhön niin, että siitä tulee luonnollinen osa opinnäytetyötä. Tutkimuksen laatu täytyi myös saada esitettyä, jotta lukija tietää, miten asiaa on tutkittu. Tulosten luotettavuuden analysointi antaa kuvan siitä, että tutkimus on asetettu oikein ja tulokset ovat vertailukelpoisia.

6 LOPPUTULOKSEN ARVIOINTI

Vaikka tämän opinnäytetyön tekeminen on ollut pitkä prosessi, niin se on antanut paljon tekijälleen. Suurin hyöty on ollut siinä, että työ on antanut paljon tietoa rakennusalan käännetyistä arvonlisäverosta. Kun asiaan on joutunut perehtymään, niin tietoa on jäänyt paljon mieleen. Lopputulokseen voi tekijä olla tyytyväinen.

Työ antaa selkeän kuvan rakennusalan käännetyistä arvonlisäverosta. Teoriaosassa on tärkeimmät asiat selvitetty riittävän laajasti. Mukana olevat kuvat selkeyttävät vai-

keata asiaa. Teoriaosa etenee loogisesti, jotta lukija pystyisi muodostamaan kokonaisen kuvan asiasta. Empiriaosa on rakennettu niin, että lukija saa ensin kuvan siitä, että mitä on tutkittu ja sen jälkeen lukija näkee tutkimuksen tulokset. Näin lukijalle annetaan mahdollisuus arvioida, että onnistuiko tekijä tutkimuksessaan.

Loppujen lopuksi voi sanoa, että tämä opinnäytetyö on tehnyt sen mitä pitikin. Avannut rakennusalan käännettyä arvonlisäveroa ja näyttänyt mitä se käytännössä tarkoittaa. Kun asiasta saadaan enemmän tietoa ja ensimmäisiä oikeustapauksia alkaa ilmestyä, niin tästä aiheesta voi tehdä paljon erilaisia opinnäytetöitä.

LÄHTEET

Arvonlisäverolaki. 1993. 30.12.1993/1501 muutoksineen

Verohallinto. 2012. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Verohallinnon ohje 1.3.2012. Viitattu 3.4.2012, 18.4.2012, 18.5.2012, 14.6.2012.
<http://www.vero.fi>

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain muuttamisesta ja arvonlisäverolain väliaikaisesta muuttamisesta. HE 41/2010.

Valtiovarainministeriön www-sivut. Viitattu 20.3.2012

<http://www.vm.fi>

Rakennuslehden www-sivut. Viitattu 11.5.2012

<http://www.rakennuslehti.fi>

Taipalus, P. 2011. Käännetty arvonlisäverovelvollisuus rakennusallalla - valmistautuminen muutokseen ja tulkinnat Verohallinnossa. Verotus : Suomen verolainsäädännön ja verotuskäytännön tuntemusta edistävä aikakausjulkaisu 4. 358-364.

Verohallinnon www-sivut. Viitattu 11.5.2012 ja 20.8.2012

<http://www.vero.fi>

Rakennusteollisuuden www-sivut. Viitattu 15.5.2012

<http://www.rakennusteollisuus.fi>

Tannila, E. & Auranen, K. 2011. Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisävero. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Ojala, M. 2011. Rakennusalan käännetyin arvonlisäveron uusi ohjeistus. Tilisanomat 3/2011, 60–63.

Huhtala, H. 2011. Rakentamisen muuttuva arvonlisäverotus. Luento Satakunnan ammattikorkeakoululla 4.2.2011

Räty, P. 2011 Ajankohtaista arvonlisäverotuksesta. Festum Accounting Oy:n arvonlisäverokoulutus 4.3.2011.

Auranen, K. 2011. Rakentamisen käännetty arvonlisävero lisää tilitoimiston työtä ja vastuuta. Luento Tili- ja veropäivillä 25.1.2011.

Tomperi, S. 2011. Kehittyvä kirjanpitolaito. Helsinki: Edita.

Tomperi, S & Keskinen, V. 2011 Yrityksen taloushallinto 2: Kirjanpidon erityiskysymyksiä. Helsinki: Edita.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15. uud. p. Helsinki: Tammi.

Salomaa, P. & Holkeri Kauppila, J. 2010. Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisävelvollisuus käytännössä. 9.12.2010. Viitattu 1.8.2012. <http://www.tilisanomat.fi>

Rekola-Nieminen, L. 2011. Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisäverovelvollisuus kirjanpidossa. 26.1.2011. Viitattu 6.8.2012. <http://www.tilisanomat.fi>.

LIITE 1

ARVONLISÄVERON TIEDOT

| 050 Ilmoitusjakso | | | | 052 Kohdekausi | 053 Vuosi |
|---|--|--------------------------|---------------------|--------------------------|-----------|
| <input type="checkbox"/> | Kuu- kausi | <input type="checkbox"/> | Neljän- nesvuosi | <input type="checkbox"/> | Vuosi |
| | | | | euro | snt |
| Vero kotimaan myynnistä verokannoittain | | | | | |
| 301 | 23 %:n vero | | | | |
| 302 | 13 %:n vero | | | | |
| 303 | 9 %:n vero | | | | |
| 305 | Vero tavarastoista muista EU-maista | | | | |
| 306 | Vero palveluostoista muista EU-maista | | | | |
| 318 | Vero rakentamispalvelun ostoista (käännetty verovelvollisuus) | | | | |
| 307 | Kohdekauden vähennettävä vero | | | | |
| 317 | Alarajahuojennuksen määrä | | | | |
| 308 | Maksettava vero / Palautukseen oikeuttava vero (-) | | | | |
| 309 | 0-verokannan alainen liikevaihto | | | | |
| 311 | Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin | | | | |
| 312 | Palveluiden myynnit muihin EU-maihin | | | | |
| 313 | Tavaraostot muista EU-maista | | | | |
| 314 | Palveluostot muista EU-maista | | | | |
| 319 | Rakentamispalvelun myynnit (käännetty verovelvollisuus) | | | | |
| 320 | Rakentamispalvelun ostot (käännetty verovelvollisuus) | | | | |
| Ei al- toimintaa | | | | | |
| 054 Kohdekausi -alku | 055 Vuosi | 056 Kohdekausi -loppu | 057 Vuosi | | |
| | | | | | |

KÄYTÄNNÖN OPAS**LIITE 2****Verotus: Käännetty arvonlisäverovelvollisuus rakennusalalla – valmistautuminen muutokseen ja tulkinnot Verohallinnossa 4/2011 Päivi Taipalus****Onko betonin toimitus rakennustyömaalle käännetyin arvonlisäveron alaisuuteen kuuluvaa toimintaa?**

Betonin toimitus on käännetyin arvonlisäveron alainen asia, jos betonin toimituksen lisäksi tehdään betoniin kohdistuvia rakentamistöitä.

Onko kuljetusliikkeen palvelu, joka sisältää rakennusmateriaalien toimittamisen työmaalle ja lisäksi näiden materiaalien nostamisen asennuskohteeseen työmaalle, lain piiriin kuuluva palvelu?

Edellä kuvattu myynti jaetaan kuljetuspalvelun osuuteen, jonka myyjä laskuttaa arvonlisäverollisena sekä rakentamispalvelun osuuteen, jolla tarkoitetaan työmaalla tapahtuvaa nostotyötä, johon sovelletaan käännettyä arvonlisäveroa ja jonka myyjä laskuttaa ilman arvonlisäveroa.

Onko kodinkoneiden myynti ja asennus käännetyin alvin alaista toimintaa?

Jos tavaraa myytäessä asennustyön osuus on vähäinen, niin silloin koko toimitusta pidetään tavaran toimituksena. Näin on kyse esimerkiksi jääkaapin, pakastimen tai astianpesukoneen myynnissä, kun myyjä toimittaa ja asentaa koneet.

Sen sijaan uuni voidaan kuitenkin asentaa kiinteäksi siten, että sen myyntiä asennettuna pidetään rakentamispalveluna. Jos kodinkonekauppias myy uunin asennuksineen, myyntiin sovelletaan käännettyä arvonlisäveroa ostajan täyttäessä statukseen omaavat asiat. Jos uunin toimitus liittyy suurempaa kokonaisuuteen, voi toimitus olla vähäinen ja se katsotaan sivusuoritteeksi.

Jos taas pääsuorite on tavarantoimitus esimerkiksi kodinkoneliike toimittaa kaikki kodinkoneet isoon rakennuskohteeseen, niin käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta.

Onko maanrakentaminen lain piiriin kuuluvaa rakentamista?

Esimerkiksi puun korjuu tai kannonnosto energiatuotantoa varten ei ole rakentamispalvelua kun taas rakennuspaikan raivaus rakentamista varten on. Rakennuspaikan raivauksella tarkoitetaan tässä yhteydessä itse maaperään kohdistuvaa työtä, ei esimerkiksi pelkästään puiden kaatamista ja pintakasvillisuuden poistoa.

Teiden rakentamiseen liittyvä ojien kaivaminen, metsien kunnostusojitus tai turvesuon ojitus ovat maanrakentamista, johon sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta ostajan täyttäessä lain soveltamisen edellytykset. Samoin vesiväylän rakentaminen, korjaus ja ruoppaus ovat rakentamispalvelua.

Mätästys, joka tarkoittaa maanmuokkausta esimerkiksi kaivinkoneella ja esimerkiksi mättäiden rakentamista taimien istuttamista varten, ei ole sellainen maanrakentamispalvelu, johon sovelletaan rakennusalan käännettyä arvonlisäveroa. Myös turpeen nostaminen ei ole rakentamispalvelua ja siirtonurmen asentaminen ei ole rakentamista.

Ovatko verkot ja verkostot esim. sähkö-, kaukolämpö- ja televerkot sekä vesi- ja viemäriverkostot lain piiriin kuuluvia?

Verkkoja ja verkostoja pidetään pysyvinä rakennelmina eli kiinteistöinä. Niihin kohdistuviin töihin voidaan siten soveltaa käännettyä verovelvollisuutta, jos soveltamisedellytykset täyttyvät.

Jos verkon haltija korjaa tai korjauttaa omaa verkkoaan tai verkostoaan ja laskuttaa tästä aiheutuvat kulut liittymän haltijalta, niin tällöin ei ole kyse rakentamispalvelun edelleen laskuttamisesta siten, että veloitukseen sovellettaisiin käännettyä verovelvollisuutta. Kyseessä on veloitus oikeudesta liittymään ja tällöin tulee sovellettavaksi arvonlisäverolain yleiset säännökset.

Tilisanomat: Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisävelvollisuus käytännössä 9.12.2010 Petri Salomaa, Johanna Holkeri Kauppila

Kuuluvatko hissit rakentamispalvelun piiriin?

Kiinteistöön kiinteästi asennettavien hissien asentamista ja niiden huoltoa sekä valvonta- ja hälytysjärjestelmien asentamista pidetään rakentamispalveluna ja ostajan statuksen täytyessä käännety arvonlisäveron alaisena rakentamispalveluna.

Entä kiinteistön lukitus- ja hälytysjärjestelmän ohjelmointi?

Kiinteistön lukitus- ja hälytysjärjestelmän ohjelmointia pidetään rakentamispalveluna, jos kyseessä oleva ohjelmointi myydään osana järjestelmän asentamis- ja koaamispalvelua.

Entä ilmanvaihtojärjestelmän säätö?

Kiinteistön ilmanvaihtojärjestelmän säätö on rakentamispalvelua ja kuuluu näin ollen käännety arvonlisäveron piiriin. Mutta ilmastointijärjestelmä, joka palvelee kiinteistöllä harjoitettavaa toimintaa ja joka tarvitsee säätöä, niin nämä palvelut eivät kohdistu itse kiinteistöön, eivätkä kuulu siten käännety verovelvollisuuden piiriin.

Onko kiinteistön hoito rakentamispalvelua?

Toistaiseksi voimassa oleva kiinteistönhoitosopimus, joka mahdollistaa kiinteistön hoidon, kuten siivouksen, lumenaurauksen, hiekoituksen, ilmastoinnin hoidon ja lämmitysjärjestelmän hoidon ei ole rakentamispalvelua.

Miten työvoiman vuokraus tulee käännety arvonlisäveron piiriin?

Työvoiman vuokrauksen osalta palvelun myyjän tulee selvittää, suorittaako henkilö, jonka työpanos on vuokrattu, kiinteistöön kohdistuvia rakentamispalveluja. Jos vuokrattu työntekijä esimerkiksi pystyttää vuokralleottajan toimesta rakennustelineitä

työmaalla, kyseessä ei ole rakentamispalvelun myynti. Jos vuokrattu henkilö sitä vastoin suorittaa rakennuksen pystytystä työmaalla, käännetty verovelvollisuus voi tulla sovellettavaksi, jos työvoiman vuokrauksen ostaja omaa statuksen edellytysten täyttyessä.

Palvelua arvioidaan kokonaisuutena, jos henkilö suorittaa sekä rakentamispalveluja että muita palveluja. Tällöin pääsuorite ratkaisee sen, onko kyseessä rakentamispalveluksi katsottava palvelu. Osapuolten välisen sopimuksen sisältö ratkaisee sen, onko kyseessä rakentamispalveluksi katsottava palvelu. Pääsuoritteena myytävän palvelun tulee lisäksi tosiasiallisesti olla rakentamispalveluksi katsottava palvelu, jotta käännetty verovelvollisuus tulee voimaan.

Onko keskinäisen kiinteistöyhtiön osakkaan hallitsemiinsa tiloihin ostama rakennuspalvelu ja osan kulujen veloitus keskinäiseltä kiinteistöyhtiöltä vastuunjakotaulukon mukaan käännetyn arvonlisäveron alaista toimintaa?

Ei, koska osakas katsotaan verohallinnon ohjeen mukaan satunnaiseksi rakentamispalvelun myyjäksi. Lisäksi satunnaisuuden kriteerin arviointiin ei vaikuta se, mikäli osakkaalla olisi tällaisia vastuunjakotaulukkoon perustuvia veloituksia useihin eri tiloihin liittyen.

Verohallinnon ohje

Onko rakennussiivous rakentamispalvelua?

Rakennussiivousta pidetään rakentamispalveluna. Rakennussiivouksella tarkoitetaan uusien tai kunnostettujen talojen siivousta ennen sisään muuttoa. Rakennussiivous voi myös tarkoittaa siivousta rakentamisen aikana, mutta ei kuitenkaan esimerkiksi pelkkää rakennusjätteiden poiskuljetusta.

Onko rakennuskoneenvuokraus rakentamispalvelua?

Rakennuskoneen vuokraus kuljettajineen on rakentamispalvelua silloin, kun rakennuskoneella tehdään kiinteistöön kohdistuvaa rakentamis- tai korjaustyötä käyttäjän

toimesta. Esimerkiksi rakentamispalveluna ei pidetä työmaaparakkien siirtelyä nosturilla, eikä pelkästään tätä tarkoitusta varten alihankkijalta ostettua palvelua pidetä rakentamispalveluna. Jos rakennuskonetta käyttäjineen vuokrataan niin, että työ on pääasiassa kiinteistöön kohdistuvaa työtä, mutta samalla koneella tehdään muuta kuin kiinteistöön kohdistuvaa työtä, pääsuorite on se, mikä ratkaisee menettelyn. Tällöin koko vuokrauspalveluun sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, mikäli ostajalle asetetut edellytykset täyttyvät.

Onko vuokranantajan teettämä remontti ja kustannusten periminen vuokralaisilta omistamassaan kiinteistössä rakentamispalvelua?

Vuokranantajan ei katsota myyvän rakentamispalveluja vuokralaisille, kun vuokranantaja teettää omistamassaan kiinteistössä remontin ja ottaa nämä kustannukset huomioon korottaessaan vuokralaisilta perittäviä vuokria tai veloittaa kustannukset kertaluontoisena eränä. Tällaisessa tapauksessa on kyseessä huoneistojen hallinnasta perittävä lisäveloitus eikä käännettyä arvonlisävelvollisuutta sovelleta.

Onko rakennuspaikan raivaus rakentamista varten rakennuspalvelua?

Rakennuspaikan raivauksella tarkoitetaan itse maaperään kohdistuvaa työtä, ei esimerkiksi pelkästään puiden kaatamista ja pintakasvillisuuden poistoa. Kun on kyseessä edellä mainittu rakennuspaikan raivaus rakentamista varten, niin kyseessä on silloin rakentamispalvelu.

Miten urakka verotetaan, jos LVIS-aliurakoitsija ostaa suunnittelupalvelun ulkopuoliselta?

Jos LVIS-urakoitsija ostaa suunnittelupalvelun ulkopuoliselta, ei ostoon sovelleta käännettyä verovelvollisuutta, koska suunnittelupalvelut eivät kuulu käännetyn verovelvollisuuden piiriin. Koko aliurakkaan kuitenkin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, koska kysymyksessä on rakentamispalvelun myynti.

Onko ostajalla status, jos yritys, joka päätoimisesti myy rakennusmateriaaleja edelleen, myy sivutoimisesti palveluksessaan olevien puuseppien suorittamia rakentamispalveluja?

Kyllä, koska ostajan toiminnan ei pääasiallisesti tarvitse olla rakennustoimintaa. Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan myös silloin, kun ostaja sivutoimisesti myy kyseisiä palveluja.

Sovelletaanko käännettyä verovelvollisuutta, jos pieni kirjanpitovelvollinen on hakeutunut vapaaehtoisesti alv rekisteriin?

Kyllä, koska jos enintään 8500 euron liikevaihdon tilikaudessa omaava yritys on hakeutunut vapaaehtoisesti rekisteriin, niin silloin yritykseen sovelletaan arvonlisäverotukseen liittyviä asioita, muun muassa käännettyä arvonlisäveroa muiden edellytysten täytyessä.

Kuuluvatko kiinteistöön ammatti- tai suurkeittiön laitteet?

Ammatti- tai suurkeittiön laitteet eivät kuulu kiinteistöön, koska laitteet palvelevat kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa. Tämän vuoksi näiden laitteiden asennustyöhön, korjaamiseen ja huoltamiseen ei sovelleta käännettyä arvonlisäveroa.

Entä kauppataloihin asennetut tuotesuojaportit ja muut turva- ja hälytysjärjestelmät?

Nämä laitteet palvelevat kiinteistöllä harjoitettavaa liiketoimintaa ja eivät näin ollen kuulu osana kiinteistöä. Näiden edellä mainittujen laitteiden asennus, huolto tai korjaaminen ei ole käännetyn arvonlisäveron alaista toimintaa.

Entä pysäköinninvalvontalaitteet pysäköintihallissa?

Pysäköinninvalvontalaitteet palvelevat kiinteistöllä harjoitettavaa pysäköinti- liiketoimintaa ja näin ollen eivät kuulu kiinteistöön. Sen vuoksi laitteiden asennus, huolto ja korjaus eivät kuulu käännetyn arvonlisäverolain piiriin.

Kuuluvatko säiliöt käännetyn arvonlisäveron alaisuuteen?

Käyttötarkoituksesta ja rakennustavasta riippuen säiliöt voivat olla joko pysyviä rakennelmia tai kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevia koneita, laitteita ja kalusteita. Pysyvänä rakennelmana pidettävä säiliö on esimerkiksi teollisuusrakennuksen ulkopuolinen varastosäiliö, jolle on rakennettu omat perustukset, esimerkiksi viljasiilo, raaka-ainesäiliö ja vesisäiliö. Tällaisiin säiliöihin kohdistuviin rakentamispalveluihin sovelletaan käännettä verovelvollisuutta muiden soveltamisedellytysten täyttyessä.

Entä kuuluvatko teollisuusrakennuksen sisällä tai sen ulkopuolella oleva prosessisäiliö tai – putkisto ja huoltoaseman maanalainen polttoainesäiliö kiinteistöön?

Prosessisäiliöt ja – putkistot sekä polttoainesäiliöt palvelevat kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa ja näin ollen eivät kuulu kiinteistöön. Tällaisiin säiliöihin ja putkistoihin kohdistuviin rakentamispalveluihin ei sovelleta käännettä verovelvollisuutta.

Onko verkostojen rakentamista varten tapahtuva maankaivuu rakentamispalvelua?

Maankaivuu on rakentamispalvelua myös silloin, kun sitä tehdään verkostojen rakentamista varten. Esimerkiksi kun alihankkija myy verkostojen rakentamispalvelua kunnalle, kaivuuyrittäjän myyntilaskussa kunnalle ei ole arvonlisäveroa ja kunta suorittaa veron käännetyn verovelvollisuuden nojalla, jos laissa määrätyt edellytykset täyttyvät.

Onko rakennusmateriaalin kuljettaminen rakennuspalvelua?

Rakennusmateriaalin kuljettaminen rakennustyömaalle tai – maalta esimerkiksi kuorma-autolla ei ole rakentamispalvelua. Mutta rakennusmateriaalin siirto raken-

nuspaikalla rakennustyökoneella, kuorma-autolla tai muulla välineellä on sitä vastoin rakentamispalvelua.

Onko parketin myynti rakentamispalvelua?

Parketin myynti sellaisenaan on rakennusmateriaalin eli tavaran myyntiä, johon ei tällöin sovelleta käännettyä arvonlisäveroa. Parketin myynti asennettuna sen sijaan on rakentamispalvelun myyntiä.

Onko tien hoito ja ylläpito rakentamispalvelua?

Jos palvelu sisältää pelkästään tien hoitoon sisältyviä palveluja kuten aurausta, hiekoitusta, suolausta, liikennemerkkien vaihtoa ja pensaiden raivausta, ei palvelua pidetä rakentamispalveluna. Rakentamispalvelua sitä vastoin on esimerkiksi tien asfaltointi tai muu peruskorjaus sekä liikenteenohjauslaitteiden asennus-, korjaus- ja purkutyöt.

Tien kunnossapito ja hoito voidaan toteuttaa myös niin sanotun elinkaarimallin avulla kokonaishoitopalveluna. Kokonaishoitopalvelulla tarkoitetaan yleisen tien tai rautatien rakentamis- ja kunnossapitopalvelua, josta saatava vastike määräytyy liikennemäärän tai muun vastaavan tien tai rautatien käyttöä kuvaavan suoritemäärän perusteella. Kokonaishoitopalvelun myynti ei pidetä rakentamispalveluna.

Tilisanomat 26.1.2011 Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisäverovelvollisuus kirjanpidossa Leena Rekola-Nieminen

Jos laskulla on veloitettu sekä kiinteistön varsinaiseen ilmastointijärjestelmään kohdistuvia töitä että kiinteistöllä harjoitettavaa toimintaa varten hankittujen erityisten ilmastointilaitteiden huoltoa, niin miten lasku tulee tehdä?

Lasku tulee jakaa niin, että käännetyn arvonlisäveron alaiset toimet laskutetaan ilman arvonlisäveroa ja ulkopuoliset urakoitsijat laskutetaan arvonlisäveron kanssa.

Miten toimitaan kirjanpidossa niin, että arvonlisävero ohjautuu oikein kausiveroilmoitukseen, kun aliurakoitsijalle saapuu ostolasku rakentamispalvelusta?

Vaihtoehtoja tämän toteuttamiseen on kaksi. Ensimmäinen vaihtoehto on avata Liiketoiminnan muihin kuluihin Kiinteistökulujen ryhmään Rakentamispalvelujen osto alv 0 % - niminen tili, joka on ominaisuuksiltaan Ulkopuoliset palvelut-ryhmän tilin kaltainen. Tällöin arvonlisävero ohjautuu oikein kausiveroilmoitukseen.

Toinen vaihtoehto on käyttää kaikissa käännettyä rakentamispalvelua koskevissa laskuissa Ulkopuoliset palvelut-ryhmässä olevaa Rakentamispalvelujen osto alv 0 % - tiliä. Tällöin kausiveroilmoitus tulee oikein. Koska tuloslaskelman tulee antaa oikea kuva kirjanpitovelvollisen tuloksen muodostumisesta ja taseen on kerrottava varallisuusasemasta, on asiakassuoritteeseen kuuluvaksi ulkopuoliseksi palveluksi kirjattava erä siirrettävä apuviennillä joko Liiketoiminnan muihin kuluihin tai taseen Rakennuksiin ja rakennelmiin. Kyse on silloin tiliparista, jossa debet-puolena on tavallinen Kiinteistön ylläpitokulujen tili alv 0 % tai Rakennukset alv 0 % -tili ja kredit-puolena tavallinen Aliurakat alv 0 % -tili.

Miten kirjataan aliurakoitsijan saama lasku konevuokrasta ilman kuljettajaa?

Lasku kirjataan aivan normaalisti vähennyskelpoisten konevuokrien tilille. Vaikka aliurakoitsija laskuttaakin oman rakentamispalvelunsa arvonlisäverottomana, niin kaikilla tähän aliurakkaan sisältyvillä verollisilla laskuilla on normaali vähennysoikeus arvonlisäverossa.

Miten pääurakoitsija laskuttaa rakennusprojektin tilaajaa?

Laskutus tapahtuu niin, että tilaajalle menevässä laskussa on koko urakointiketjun arvonlisävero ja pääurakoitsija kirjaa myynnin Rakentamispalvelujen myynti 23 % - tilille. Kun tilaajan maksaa laskun, niin pääurakoitsija tilittää arvonlisäveron valtiolle.